

GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG
COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 29655C
Inscrit le 27 décembre 2011

Audience publique du 9 février 2012

**Appel formé par
la société anonyme ... S.A., ...
contre
un jugement du tribunal administratif du 12 décembre 2011 (n° 28742 du rôle)
dans un litige l'opposant à
une décision du préposé du bureau d'imposition Sociétés 6 de
l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements**

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 29655C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 27 décembre 2011 par Maître André LUTGEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège à L-..., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 12 décembre 2011, déclarant irrecevable son recours tendant à l'annulation d'une décision prise en date du 13 mai 2011 par le préposé du bureau d'imposition Sociétés 6 de l'administration des Contributions directes et l'ayant requis de fournir différents documents et renseignements suite à une demande d'assistance administrative émanant des autorités françaises ;

Vu l'accord des parties de se limiter, dans un premier stade, à la fourniture d'un mémoire par partie, tel que formulé en la chambre du conseil de la Cour administrative lors de la réunion du 5 janvier 2012 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 19 janvier 2012 ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître André LUTGEN et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 26 janvier 2012 ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 30 janvier 2012 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport complémentaire, ainsi que Maître André

LUTGEN et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 2 février 2012.

Le 13 mai 2011, le préposé du bureau d'imposition Sociétés 6 de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné « *le préposé* » prit une décision adressée à la société anonyme ... S.A., ci-après dénommée la « *société* ... », libellée dans les termes suivants :

« Le bureau d'imposition Sociétés 6 a été saisi d'une demande d'assistance administrative émanant des autorités fiscales françaises et dont le but est d'obtenir des renseignements au sujet de votre société dans le cadre d'un contrôle de votre filiale française « ... S.à.r.l. » et portant sur les exercices fiscaux 2009 et 2010.

*Pour me mettre en mesure de donner suite à cette demande je vous invite à me fournir **jusqu'au 9 juin 2011 au plus tard** les documents et renseignements suivants :*

- 1. Veuillez me faire parvenir votre déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal de l'exercice d'exploitation clôturé le 31 mars 2011 ainsi que le bilan et les annexes fiscales y relatifs.*
- 2. Veuillez me faire parvenir des copies des procès verbaux des assemblées ordinaires et extraordinaires des actionnaires ayant eu lieu au cours des années 2009-2010.*
- 3. Veuillez me faire parvenir des copies des listes de présence établies lors des assemblées visées sous le no 2.*
- 4. Veuillez me faire parvenir le cas échéant les coordonnées exactes de la société chargée avec la gestion de votre trésorerie et une liste de vos prestataires de services avec indication des montants facturés.*
- 5. Veuillez me faire parvenir le détail des enregistrements comptables relatifs à l'encaissement et à la réaffectation des dividendes reçus de votre filiale ainsi qu'une liste des mouvements enregistrés pour la période du 31.03.2009 au 31.03.2011 au compte courant de M. ... auprès de votre société.*
- 6. Veuillez me faire parvenir le détail des écritures comptables concernant la réduction de capital décidée le 11 décembre 2009 et les références du compte bancaire sur lequel le montant a été versé.*

Les bases légales de la présente demande sont l'article 22 de la convention tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune conclue le 1^{er} avril 1958 entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg et approuvée par la loi du 17 août 1959, la directive CEE 77/799 du 19 décembre 1977, la loi et le règlement grand-ducal du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs ainsi que les paragraphes 201 (1) et 175 de la loi générale des impôts (AO) ».

Par une lettre de son mandataire du 6 juin 2011 adressée au préposé, la société ..., se basant sur l'article 6 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après désignée par la « *loi du 31 mars 2010* », requit dudit préposé de « *[lui] faire tenir dans les meilleurs délais, la demande d'entraide telle qu'elle (...) a été adressée par les autorités fiscales françaises* ». La société ... sollicita également de faire « *reporter le délai pour fournir les renseignements à un mois, conformément à l'article 3 de la loi du 31 mars 2010* ».

Le préposé répondit par lettre du 7 juin 2011 au mandataire de la société ... dans les termes suivants :

« En référence à votre courrier visé sous rubrique je peux vous informer que votre demande de prolongation du délai pour la remise des données est avisée favorablement. Quant à votre demande d'obtenir une copie de la lettre des autorités fiscales françaises, elle est rejetée vu qu'il s'agit d'un document confidentiel.

J'attire votre attention sur le fait que l'avenant relatif à l'article 22 de la convention franco-luxembourgeoise conclue en matière des doubles impositions et ratifié par la loi du 31 mars 2010 vise le cas où des informations sont sollicitées directement auprès d'un institut financier ».

La société ... fit introduire, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 14 juin 2011, un recours tendant à l'annulation de la décision précitée du préposé du 13 mai 2011.

A travers un jugement du 12 décembre 2011, le tribunal administratif considéra, au vu des bases légales invoquées dans la décision attaquée et de l'incidence de l'Avenant à la Convention conclue entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune du 1^{er} avril 1958, désignés ci-après par « *la Convention* » et « *l'Avenant* », signé à Paris le 3 juin 2009 et ratifié à travers la loi du 31 mars 2010, qu'il y avait lieu en premier de clarifier la question de la loi applicable à la décision attaquée du 13 mai 2011.

Après avoir relevé que la loi du 31 mars 2010 a introduit un régime de recours dérogatoire au droit commun, le tribunal déduisit des dispositions de l'Avenant que l'article 22 de la Convention dans sa nouvelle version s'applique aux revenus afférents à toute l'année civile ou à tout exercice commençant à compter du 1^{er} janvier 2010. Il analysa ensuite la décision attaquée du 13 mai 2011 pour constater que pour certains des renseignements sollicités, la période de référence se trouve être à cheval sur la période précédant l'entrée en vigueur de la nouvelle version de l'article 22 de la Convention, à savoir le 1^{er} janvier 2010, et sur la période suivant cette entrée en vigueur. Il se fonda sur l'unicité du caractère de la demande de renseignements et le fait que le point de départ de la demande de renseignements litigieuse se situe avant l'entrée en vigueur de la modification de l'article 22 de la Convention et que les mouvements intervenus postérieurement y sont intrinsèquement rattachés pour conclure que l'article 22 de la Convention dans sa version antérieure à la modification intervenue le 1^{er} janvier 2010 aurait vocation à s'appliquer à l'ensemble de l'objet de la décision attaquée du 13 mai 2011 et que le recours contre ladite décision était partant à examiner au regard des dispositions de droit commun et non de celles dérogatoires prévues par l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010. Le tribunal se basa ensuite sur le § 237 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* » (AO), pour décider que la recevabilité du recours serait conditionnée par la saisine préalable du bureau d'imposition ou du directeur des contributions directes d'un recours hiérarchique formel dans un délai de trois mois et qu'à défaut d'un tel recours introduit avant le dépôt du recours contentieux sous examen, ce dernier serait à déclarer irrecevable *omisso medio*.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 27 décembre 2011, la société ... a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 12 décembre 2011.

A l'appui de son appel, la société ... déclare entreprendre le jugement du 12 décembre 2011 en ce qu'il a déclaré inapplicable en l'espèce la loi du 31 mars 2010 et en ce qu'il n'a pas fait droit à sa demande d'annulation de la décision du préposé du 13 mai 2011. Elle reproche ainsi aux premiers juges d'avoir fait fi du principe juridique « *universellement admis* » que les lois de procédure sont d'application immédiate. Ainsi, s'il était bien vrai que l'Avenant ratifié à travers la loi du 31 mars 2010 ne devait s'appliquer qu'aux revenus afférents à toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1^{er} janvier 2010, la situation de fait qui fait l'objet de la décision attaquée du 13 mai 2001 est à cheval sur deux exercices régis

par deux régimes légaux différents, de manière que la loi nouvelle aurait du moins dû être appliquée dans la mesure où la demande de renseignements portait sur une période postérieure au 1^{er} janvier 2010. L'interprétation en sens contraire adoptée par les premiers juges obligerait l'administration à refuser l'application des nouvelles dispositions des conventions de double imposition ratifiées pour toute demande se trouvant à cheval sur plusieurs exercices et visant en partie seulement des périodes couvertes par les nouvelles dispositions quant à l'échange de renseignements, de manière à mettre le Grand-Duché en manquement d'Etat par rapport à ses cocontractants. L'appelante relève encore que les articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 seraient dérogatoires au régime de droit commun des voies de recours en matière d'impôts directs, ce qui impliquerait qu'un recours contre une décision imposant la communication de renseignements portant sur une période à cheval devrait être scindé en deux pour être conforme à la fois aux règles nouvelles de la loi du 31 mars 2010 pour la période située après l'entrée en vigueur des amendements aux conventions de double imposition y visées et aux règles du droit commun pour la période antérieure.

L'appelante réitère son argumentation déjà déployée en première instance suivant laquelle l'Avenant ratifié à travers la loi du 31 mars 2010 s'appliquerait aux revenus afférents à toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1^{er} janvier 2010, de manière que l'article 22 de la Convention sous son libellé amendé serait seul applicable à partir de cette date, de sorte que l'échange de renseignements visé à l'article 2 de la loi du 31 mars 2010 ne pourrait viser que cette version actuelle de l'article 22 de la Convention et que la procédure instaurée par les articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 serait seule applicable pour toutes les demandes de fourniture de renseignements portant sur une période située postérieurement à cette même date. Elle considère en outre que l'applicabilité de la procédure des articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 ne serait pas limitée à l'hypothèse où le détenteur des renseignements serait soumis à un secret professionnel qui devrait le cas échéant être levé ou déclaré inopposable et qu'elle devrait être considérée comme détentrice des renseignements par rapport à la société française faisant l'objet d'un contrôle de la part de l'administration fiscale française.

Le délégué du gouvernement estime par contre que les premiers juges auraient confirmé à juste titre la position défendue par l'Etat. Ainsi, la décision litigieuse aurait été prise sur base de la loi du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière d'impôts directs et de l'article 22 de la Convention dans sa version en vigueur avant la signature de l'Avenant du 9 juin 2009. Le représentant étatique relève en outre que le recours direct devant le tribunal administratif, prévu par l'article 6 de la loi du 31 mars 2010, présupposerait l'existence d'une décision du directeur prise sur base de l'article 4 de la même loi, tandis que la décision litigieuse émanerait du préposé d'un bureau d'imposition et ne serait de ce fait pas susceptible d'un recours direct devant le tribunal administratif. Par voie de conséquence, les premiers juges auraient décidé à juste titre qu'au vu du § 237 AO, la recevabilité du recours contentieux contre une telle décision serait conditionnée par l'introduction préalable d'une contestation, laquelle n'aurait cependant pas été introduite en l'espèce avant le dépôt du recours contentieux, de manière que le recours aurait été déclaré irrecevable à bon escient.

Il est constant en cause que la décision attaquée du 13 mai 2011 tend à obtenir de la part de la société ... des renseignements concernant des faits se situant au cours des années 2009 à 2011.

Comme l'indique la décision attaquée, elle repose sur deux ordres de bases légales relevant de l'ordre juridique international, à savoir, d'une part l'article 22 de la Convention et, d'autre part, la directive CEE 77/799 du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs, ensemble ses mesures de transposition en droit luxembourgeois à travers la loi et le règlement grand-ducal du 15 mars 1979 concernant l'assistance administrative internationale en matière

d'impôts directs. Les dispositions des §§ 201 (1) et 175 AO sont invoquées par la même décision du préposé au titre de dispositions de droit interne permettant de procéder aux mesures d'instruction prévues par ces deux ordres de dispositions de droit international.

Au vu de la modification apportée à l'article 22 de la Convention par l'Avenant signé à Paris le 3 juin 2009 et des dispositions contenues dans la loi du 31 mars 2010 quant à la procédure applicable et au vu des moyens y relatifs des parties impliquant des questions de compétence, de procédure et de voies de recours applicables à la décision attaquée, il y a lieu d'examiner dans un premier stade la question de la loi applicable à la décision attaquée en ce qui concerne la première des deux bases légales de droit international, à savoir la Convention.

Dans la mesure où les conditions requises pour l'entrée en vigueur de l'Avenant et de l'échange de lettres y relatif, approuvés par la loi du 31 mars 2010, furent remplies à la date du 29 octobre 2010, ces actes sont entrés en vigueur à l'égard des deux Etats contractants à la même date, soit le 29 octobre 2010, conformément à l'article 2, paragraphe 1^{er} de l'Avenant (cf. Mémorial A n° 229 du 21 décembre 2010, p. 3695).

La prise d'effet de ces modifications apportées à la Convention est régie par l'article 2, paragraphe 2 de l'Avenant qui dispose que « *les dispositions de l'Avenant s'appliquent aux revenus afférents, suivant les cas, à toute année civile ou tout exercice commençant à compter du 1er janvier de l'année qui suit immédiatement la date de signature de l'Avenant* ». La signature de l'Avenant ayant eu lieu en date du 3 juin 2009, ses dispositions, ensemble l'échange de lettres relatif à l'application de l'article 22 modifié de la Convention, trouvent application à partir du 1^{er} janvier de l'année qui suit immédiatement le 3 juin 2009, soit le 1^{er} janvier 2010.

Au-delà de l'approbation parlementaire de cette modification à la Convention opérée par l'Avenant, la loi du 31 mars 2010 a également introduit en ses articles 2 à 6 une procédure spécifique pour l'hypothèse où le Luxembourg est saisi d'une demande de renseignements de la part d'un autre Etat.

En principe, en l'absence d'une disposition expresse quant à l'applicabilité *ratione temporis* de cette nouvelle procédure spécifique contenue dans la loi du 31 mars 2010, il y aurait lieu de faire application de la règle générale que les règles de compétence et de procédure sont d'application immédiate, de manière que ladite procédure devrait régir toute demande de renseignements à partir de la date d'applicabilité de la loi du 31 mars 2010, soit quatre jours après sa publication au Mémorial n° 51 en date du 6 avril 2010.

Cependant, en premier lieu, il appert à partir de l'article 2 de la loi du 31 mars 2010 que cette procédure spécifique n'est censée trouver application que « *pour l'application de l'échange de renseignements tel que prévu par les Conventions visées par l'article 1^{er}* », c'est-à-dire les cinq conventions de double imposition nouvelles et les quinze conventions de double imposition déjà en vigueur qui sont modifiées par les Protocoles et Avenants respectivement approuvés par la loi du 31 mars 2010 (cf. doc. parl. 6072¹¹, rapport de la commission des finances et du budget, p. 8), et partant non pas dans le cadre de l'application de toutes les conventions de double imposition signées et ratifiées par le Luxembourg.

En outre, il convient de constater que mises à part d'autres modifications ponctuelles à certaines conventions de double imposition déjà en vigueur, la particularité commune aux conventions nouvelles et aux modifications de conventions existantes réside dans l'introduction de dispositions relatives à l'échange de renseignements qui sont conformes à l'article 26 du modèle de convention de double imposition de l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (OCDE) dans sa version de l'année 2005 en ce que notamment le secret professionnel des banques et autres établissements financiers consacré par le droit interne n'est plus reconnu comme motif valable pour refuser une demande

d'échange de renseignements, contrairement à la pratique conventionnelle antérieure du Luxembourg.

De même, la finalité de l'article 3 (2) de la loi du 31 mars 2010 est de « *permet[tre] au détenteur des renseignements d'exécuter en toute régularité les demandes et décisions émanant des autorités fiscales, étant donné que cette disposition prévoit expressément une exception légale au secret professionnel du détenteur des renseignements tel qu'il est consacré par l'article 41 de la loi modifiée du 5 avril 1993 relative au secteur financier et l'article 111-1 de la loi modifiée du 6 décembre 1991 sur le secteur des assurances* », tout comme l'article 4 de la loi du 31 mars 2010 « *réglemente la procédure administrative interne appliquée par l'administration fiscale compétente en ce qui concerne l'échange de renseignements sur demande telle que prévue par les conventions visées par l'article 1, et notamment sur base des critères précisés dans les protocoles et échanges de lettres relatifs à ces conventions nouvelles et modifiées* » (doc. parl. 6072¹¹, rapport de la commission des finances et du budget, pp. 12 et 13).

Il y a lieu de conclure à partir de ces éléments que le législateur luxembourgeois a entendu établir un lien direct entre l'application *ratione temporis* du régime d'échange de renseignements instauré par les conventions de double imposition nouvelles et modifications de conventions de double imposition déjà en vigueur visées à l'article 1^{er} de la loi du 31 mars 2010 - permettant désormais l'accès à des renseignements détenus par des banques et autres établissements financiers nonobstant le régime d'opposabilité du secret bancaire prévu en droit interne - et l'application *ratione temporis* de la procédure spécifique d'instruction des demandes de renseignements émanant d'Etats signataires de ces mêmes conventions « *afin d'assurer que l'échange de renseignements auquel l'Etat luxembourgeois s'est engagé puisse être exécuté de façon efficace et dans un cadre légal clair* » (doc. parl. 6072, exposé des motifs, p. 10).

Par voie de conséquence, le législateur a implicitement mais nécessairement soumis l'applicabilité de la procédure spécifique définie aux articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 à la double condition que la convention ou la modification conventionnelle visée à l'article 1^{er} de cette loi et applicable au cas concerné soit déjà entrée en vigueur au moment de la soumission de la demande de renseignements de la part d'autorités étrangères et que celle-ci porte sur une période d'imposition à laquelle ladite convention ou modification conventionnelle était déjà applicable, de manière à avoir implicitement dérogé à la règle générale susvisée de l'applicabilité immédiate des règles de compétence et de procédure. Le régime antérieur concernant la compétence et la procédure doit alors trouver application dès que l'une de ces conditions ne se trouve pas vérifiée dans un cas donné.

Au vu du caractère spécial de la procédure instaurée par la loi du 31 mars 2010, en ce qu'elle est appelée à trouver application à toutes les demandes de renseignements émanant d'Etats auxquels le Luxembourg est lié par une convention de double imposition prévoyant un échange de renseignements conforme à l'article 26 du modèle OCDE, elle prime sur les dispositions plus générales de la loi et du règlement grand-ducal prévisés du 15 mars 1979 renvoyant aux procédures du droit interne pour l'obtention des renseignements destinés à être transmis et excluant l'obtention et la transmission de renseignements auxquels l'administration compétente ne pourrait pas avoir accès pour l'application de la législation nationale.

Dans le cadre des relations avec la France et de l'application de la Convention, ces principes impliquent que la procédure spécifique instaurée par les articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 est applicable depuis le 29 octobre 2010 à toute demande de renseignements de la part des autorités françaises portant sur toute période commençant à partir du 1^{er} janvier 2010.

En l'espèce, la demande de renseignements des autorités françaises date du 3 mai

2011 et est partant postérieure à la prise d'effet de l'Avenant en date du 29 octobre 2010. Cependant, elle porte en partie sur des faits s'étant produits durant les années 2009 à 2011 et notamment sur les renseignements visés dans la décision attaquée du 13 mai 2011 sous le point 5) relatif au « *détail des enregistrements comptables relatifs à l'encaissement et à la réaffectation des dividendes reçus de votre filiale ainsi qu'une liste des mouvements enregistrés pour la période du 31.03.2009 au 31.03.2011 au compte courant de M. ... auprès de [la] société [...]* » et sous le point 6) visant le « *détail des écritures comptables concernant la réduction de capital décidée le 11 décembre 2009 et les références du compte bancaire sur lequel le montant a été versé* », la légalité de l'injonction de fournir les renseignements étant plus particulièrement contestée par la société ... par rapport à ces deux points. Il s'ensuit que la demande de renseignements est dans cette même mesure à cheval concernant l'applicabilité du régime antérieur pour l'année 2009 et du nouvel article 22 de la Convention et des articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 pour les années 2010 et 2011.

Même si les premiers juges ont pu relever l'unicité du caractère de la demande de renseignements concernant une partie de son objet, la Cour ne partage pas leur analyse suivant laquelle le fait que le point de départ de la demande de renseignements se situe avant l'entrée en vigueur de l'Avenant portant modification de l'article 22 de la Convention entraîne que cette disposition avait vocation à s'appliquer dans sa version antérieure à la modification intervenue le 1^{er} janvier 2010 à l'intégralité de la demande de renseignements du 3 mai 2011.

En effet, l'Avenant du 3 juin 2009 a modifié le régime d'échange de renseignements prévu par l'article 22 de la Convention avec effet au 1^{er} janvier 2010 dans une mesure substantielle et le législateur luxembourgeois a décidé de faire accompagner cette modification au niveau de la Convention par une procédure d'instruction spécifique rendue applicable en parallèle avec cette modification. Dès lors, la solution retenue par les premiers juges, revenant à maintenir l'applicabilité de l'article 22 de la Convention dans sa teneur ancienne à l'intégralité d'une demande de renseignements dès que les faits sur lesquels elle porte se situent en partie avant le 1^{er} janvier 2010 et ce indépendamment de la période postérieure à cette date également visée par la demande, aurait pour effet une application de l'ancienne teneur de l'article 22 de la Convention, avec les conditions et modalités de l'échange de renseignements y prévues, et de la procédure de droit commun à une période, débutant le 1^{er} janvier 2010, pour laquelle le Luxembourg et la France ont convenu de soumettre tout échange de renseignements à des règles nouvelles et pour laquelle le Luxembourg a décidé de soumettre l'examen et l'exécution d'une demande d'échange de renseignements à une procédure spécifique découlant de la loi du 31 mars 2010. Or, une telle survie de la loi ancienne ne saurait être considérée comme conforme à l'intention à la base de l'Avenant et de la loi du 31 mars 2010 à défaut de disposition expresse contenue dans l'Avenant et la loi du 31 mars 2010.

Par voie de conséquence, il y a lieu d'admettre l'application exclusive de l'article 22 de la Convention, tel que modifié par l'Avenant du 3 juin 2009, et de la procédure prévue par la loi du 31 mars 2010 à partir du 1^{er} janvier 2010 pour toute demande de renseignements des autorités françaises soumise après le 29 octobre 2010 dans la mesure où elle porte sur une période commençant à partir du 1^{er} janvier 2010.

Il s'ensuit que la légalité de la demande de renseignements des autorités françaises du 3 mai 2011 doit faire l'objet d'une analyse séparée en ce que son objet porte respectivement sur l'année 2009, d'un côté, et sur les années 2010 et 2011, d'un autre côté.

Cependant, concernant l'année 2009, il convient de relever que la décision attaquée du 13 mai 2011 prend la forme d'une décision du préposé du bureau d'imposition qui rentre dans les prévisions du § 237 AO en tant que décision discrétionnaire étrangère à une imposition en soi, laquelle doit faire l'objet d'une voie de recours sous la forme d'une

contestation (« *Beschwerde* ») quant à laquelle le directeur de l'administration des Contributions directes doit statuer pour autant que le préposé du bureau d'imposition n'aura pas fait usage de la faculté lui ouverte par le § 304 (1) AO. A défaut d'une contestation préalablement introduite et vidée par une décision du directeur de l'administration des Contributions directes, le destinataire d'une décision, telle celle attaquée en l'espèce et concernant l'année 2009, ne saurait utilement déférer au juge administratif ses moyens tendant à contester la validité de cette décision.

C'est partant à bon droit que les premiers juges, sur base du constat qu'en l'espèce une contestation au sens du § 237 AO n'a été introduite qu'en date du 10 août 2011, soit postérieurement à la date de l'introduction du recours sous examen devant le tribunal administratif le 14 juin 2011, ont retenu que la contestation préalable devant le bureau d'imposition ou le directeur de l'administration des Contributions est une condition *sine qua non* de la recevabilité d'un recours contentieux ultérieur devant le tribunal administratif et qu'ils ont déclaré le recours irrecevable, sauf qu'il y a lieu, par réformation partielle du jugement entrepris du 12 décembre 2011, de retenir cette solution seulement dans la mesure où la décision attaquée du 13 mai 2011 tend à l'obtention de renseignements de la part de la société ... concernant l'année 2009.

En ce qui concerne le volet de la décision attaquée relatif à l'obtention de renseignements concernant les années 2010 et 2011, l'article 6 de la loi du 31 mars 2010 prévoit un recours en annulation direct devant le tribunal administratif contre une décision visée à l'article 4 de la même loi et portant injonction à un détenteur de renseignements de fournir ceux-ci à l'administration compétente.

Dès lors, la société ... a valablement pu déférer directement au tribunal administratif la décision attaquée du préposé du 13 mai 2011 en ce qui concerne les renseignements relatifs aux années 2010 et 2011 et son recours est à déclarer recevable dans la même mesure pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi. Le jugement entrepris du 12 décembre 2011 encourt partant la réformation en ce qu'il a déclaré ce volet du recours de la société ... irrecevable.

Quant au fond, la logique juridique commande de porter l'examen d'abord sur la question préalable soulevée par la Cour à la première audience des plaidoiries, à savoir celle de la compétence de l'auteur de la décision en cause.

Or, comme le délégué du gouvernement l'a indiqué lui-même dans son mémoire supplémentaire, l'article 2 § 5 de la Convention désigne le directeur de l'administration des Contributions « *ou son représentant dûment autorisé* » comme autorité compétente pour l'application des dispositions de la Convention.

La loi du 31 mars 2010 ne désigne pas plus précisément l'autorité compétente pour prendre les décisions d'injonction au détenteur de renseignements faisant l'objet de la demande étrangère de les fournir, mais vise seulement l'administration compétente selon la nature des impôts concernés. Cependant, comme le délégué du gouvernement l'admet lui-même, la logique inhérente à cette loi implique que la décision d'injonction prévue à son article 4 et la sanction en cas de non-respect de cette décision par la fixation d'une amende administrative fiscale doivent nécessairement émaner d'une même autorité, à savoir le directeur de l'administration des Contributions directes. En outre, la loi modifiée du 17 avril 1964 portant réorganisation de l'administration des Contributions directes instaure en son article 2 le directeur comme chef de cette administration et le règlement grand-ducal modifié du 6 novembre 2009 fixant l'organisation de l'administration des Contributions directes dispose en son article 1^{er} que celle-ci « *est placée sous les ordres du directeur, assisté de deux directeurs adjoints* » qui le remplacent en cas d'absence ou en cas de vacance de poste. En outre, l'article 2 du même règlement grand-ducal du 6 novembre 2009 introduit la division n° 15 intitulée « *échange de renseignements* » comme subdivision de la direction

qui est gérée, au vœu de l'article 3 (1) de ce règlement grand-ducal, par un fonctionnaire qui fait partie de droit de la direction et qui porte le titre de chef de division. Conformément à l'article 4 du même règlement grand-ducal, « *le directeur peut déléguer celles de ses attributions, pour lesquelles une délégation n'est pas prévue par une loi, aux fonctionnaires qui font partie de droit de la direction* ».

Il découle de l'ensemble des dispositions qui précèdent que le directeur est l'autorité compétente pour vérifier si la demande d'échange de renseignements étrangère répond aux exigences de l'article 22 de la Convention dans sa teneur lui conférée par l'Avenant du 3 juin 2009 et, dans l'affirmative, enjoindre au détenteur luxembourgeois des renseignements demandés de les lui fournir et qu'il peut déléguer ce pouvoir seulement au fonctionnaire gérant la division n° 15 « *échange de renseignements* » ou à un autre fonctionnaire faisant partie de droit de la direction de l'administration des Contributions directes.

Par voie de conséquence, le préposé était incompétent pour prendre la décision du 13 mai 2011 dans la mesure où elle enjoint à la société ... de lui soumettre des renseignements relatifs aux années 2010 et 2011.

Le recours sous examen est partant à déclarer fondé concernant ce volet relatif à la demande de renseignements portant sur les années 2010 et 2011 et la décision attaquée du 13 mai 2011 encourt l'annulation sous cet aspect, de sorte que l'examen des autres moyens de la société ... et de sa demande de communication de la demande des autorités françaises du 3 mai 2011 est devenu surabondant.

La Cour tient à préciser qu'il est vrai qu'en réformant la décision d'irrecevabilité des premiers juges dans le sens de recevoir ce second volet du recours en la forme et en statuant au fond à cet égard, elle a procédé à une évocation d'une partie du fond de l'affaire, tandis que la société ... avait sollicité le renvoi devant les premiers juges quant au fond afin de lui préserver le double degré de juridiction. Néanmoins, il y avait lieu pour la Cour de statuer en l'occurrence directement au fond par évocation sans renvoi devant les premiers juges. En effet, en premier lieu, l'examen du fond devait aboutir à l'annulation de la décision attaquée au premier stade d'analyse de la compétence de son auteur sans que l'examen des autres moyens au fond de la société ... ne fût nécessaire. En second lieu, le législateur a conféré à la procédure spécifique prévue par les articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 un caractère urgent avec lequel le renvoi du fond devant les premiers juges afin de trancher une question isolée de compétence serait difficilement compatible.

Enfin, il y a lieu de donner acte à la société ... de sa renonciation à ses demandes tendant à la fourniture d'un mémoire en réplique et à la tenue de l'audience des plaidoiries en chambre du conseil.

Au vu de la solution au fond, il y a lieu de faire masse des dépens des deux instances et de les imposer pour moitié à la société ... et pour moitié à l'Etat.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,
donne acte à la société ... de sa renonciation à ses demandes tendant à la fourniture d'un mémoire en réplique et à la tenue de l'audience des plaidoiries en chambre du conseil,
reçoit l'appel du 27 décembre 2011 en la forme,
au fond, le déclare partiellement justifié,
partant, confirme le jugement entrepris du 12 décembre 2011 en ce qu'il a déclaré le

recours irrecevable dans la mesure où la décision attaquée du 13 mai 2011 tend à l'obtention de renseignements de la société ... concernant l'année 2009,

pour le surplus, par réformation du jugement entrepris, reçoit le recours en la forme, quant au fond, le déclare justifié,

partant, annule la décision attaquée du 13 mai 2011 pour incompétence de l'organe qui l'a prise dans la mesure où elle a enjoint à la société ... de fournir des renseignements portant sur les années 2010 et 2011,

renvoie l'affaire quant à ce dernier volet devant le directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause,

fait masse des dépens des deux instances et les impose pour moitié à la société ... et pour moitié à l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 9 février 2012 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY

s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original.

Luxembourg, le 29 Mai 2016

Le greffier en chef de la Cour administrative